

*Apoloniusz Kostecki\**

## **System ochrony praw podatników przed organami podatkowymi w Niemczech**

1. Naruszenie przepisów prawnych przez organy publiczne w wyniku ich działalności niezgodnej z prawem godzi z reguły w prawa osób fizycznych lub osób prawnych. Ochrona tych praw wymaga zatem stosowania odpowiednich instytucji eliminujących te zjawiska, a w każdym razie – instytucji zapobiegających ich negatywnym skutkom. Instytucje tego rodzaju powinny znaleźć się w aktach normatywnych najwyższej rangi, jak również w aktach prawnych regulujących procedurę prawną organów orzekających, w tym także sądownictwa. Wymóg powyższy spełnia szczególną rolę w odniesieniu do spraw podatkowych, z którymi – jak dowodzi praktyka – bardzo często wiąże się, z różnych zresztą przyczyn, naruszenie praw podatników przez organy publiczne, działające w tej sferze.

Interesujący przykład ukształtowania się tego typu regulacji prawnych, w wyniku których powstawały różne instytucje chroniące prawa podatników, stanowić może ustawodawstwo niemieckie i to z trzech

---

\* Prof. zw. dr hab., Krakowska Akademia im. A. Frycza Modrzewskiego.

przyczyn. Po pierwsze, wystąpienie tych instytucji nastąpiło w Niemczech bardzo wcześnie, po drugie – dotyczyły one państwa federacyjnego (związkowego), a po trzecie – znaczna była liczba zarzutów podnoszonych pod adresem organów podatkowych. Ten ostatni fakt miał zresztą istotne znaczenie dla przyjęcia określonych rozwiązań w zakresie prawnego kształtu instytucji mających chronić prawa jednostek w sferze podatkowej. Ponadto nie można także pominąć wyrażanego w literaturze światowej poglądu, że niemiecki system ochrony praw podatników zajmuje czołowe miejsce w porównaniu z innymi państwami<sup>1</sup>.

2. Zwrócenia uwagi wymaga fakt, że w Niemczech tuż po roku 1813 w związku z zakończeniem wojen napoleońskich w poszczególnych krajach związkowych pojawiła się potrzeba zastosowania przez odpowiednie organy administracyjne instytucji ochrony praw obywateli i to właśnie w sferze podatkowej. Instytucjami tymi były z reguły różnie określane komisje, w skład których w znacznej liczbie wchodziłi obywatele powoływani przez podatników. Stanowili oni przeciwwagę dla wchodzących w skład tych komisji urzędników skarbowych. Dla przykładu wymienić można m.in. w Prusach komisje do spraw oszacowania, w Bawarii tzw. komisje obywatelskie, a w Saksonii komisje do spraw reklamacji.

Później, to jest dopiero w drugiej połowie XIX w., zaczęły powstawać w poszczególnych krajach związkowych instytucje ochrony praw podatników w ramach niezależnych sądów administracyjnych. Nie było to przypadkowe, biorąc pod uwagę znaczną liczbę naruszeń prawa przez organy podatkowe. Wystarczy wskazać, że znany ze swych orzeczeń pruski Wyższy Sąd Administracyjny w latach 1891–1896 miał rocznie ponad 14 tysięcy odwołań w sprawach naruszeń prawa podatkowego, godzących w interes podatników, podczas gdy naruszenia prawa we wszystkich innych możliwych sprawach nigdy nie przekraczały dwóch tysięcy rocznie<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Por. m.in. Ch. Langereis, *Belastingprocedures, Hoofddlijnen, van het procesrecht in belastingzaken*, Deventer 1981; *La Protection du Contribuable*, Wyd. Confédération fiscale européenne, 1989; D. Birk, *Rechtsschutz in Steuersachen in den USA*, StuW 1991.

<sup>2</sup> Por. H. W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, t. I, Allgemeiner Teil, Wyd. C.H. Beck, 1991.

Ponieważ jednak stale przybywało nowych skarg w sprawach podatkowych w 1916 roku rozważano powołanie specjalnych sądów orzekających w sprawie danin publicznych, głównie jednak podatków. W rezultacie, na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1918 r. dla podatków obrotowych i majątkowych powołano Federalny Sąd Podatkowy, który po wyczerpaniu środków prawnych w ramach poszczególnych krajów związkowych stanowić miał wyższą instancję dla rozpatrywania spraw podatkowych. Ponadto, zgodnie z postanowieniem Ordynacji dotyczącej danin publicznych z 1919 r. powoływane były w ciągu 1920 roku Sądy Finansowe, podlegające jednak urzędowi finansowemu krajów związkowych, a później Wyższej Dyrekcji Podatkowej. Sądy te orzekały w składach dwóch członków będących urzędnikami i trzech członków honorowych. Członkowie tych Sądów byli „jako tacy niezależni i podlegający tylko ustawie”. Być może było to jedną z przyczyn zamknięcia tych Sądów z początkiem II wojny światowej na podstawie ustawy o usprawnieniu administracji państwowej. Z kolei po zakończeniu II wojny światowej w 1945 r. następowało ponowne powoływanie sądów administracyjnych, a także sądów finansowych w poszczególnych strefach okupacyjnych Niemiec. Miały one jednak różny kształt prawny i różny zakres samodzielności w zależności od tego, czy chodziło o strefę okupacyjną brytyjską, francuską lub Stanów Zjednoczonych.

Prawne uregulowanie zakresu działania sądów finansowych nastąpiło dopiero na podstawie Finansowej Ordynacji Sądowej z dnia 6 października 1965 roku, która weszła w życie 1 stycznia 1996 r.<sup>3</sup> Od tego momentu sądownictwo finansowe jest wykonywane jednolicie przez niezależne od władz administracyjnych Sądy Finansowe.

Zgodnie z powyższą Ordynacją, sądownictwo finansowe obejmuje w krajach związkowych Sądy Finansowe „jako wyższe sądy krajowe”, a na szczeblu Federacji jako sąd najwyższy Federalny Trybunał Finansowy z siedzibą w Monachium. Cechą charakterystyczną sądownictwa finansowego jest jego dwuinstancyjność w odróżnieniu od wszystkich innych rodzajów sądownictwa, dla których właściwe są trzy instancje.

---

<sup>3</sup> Por. Finanzgerichtsordnung (FGO) z dnia 6 października 1965 r. (BGBl I 1477 z 1965 r.).

Sądy Finansowe oraz Federalny Trybunał Finansowy orzekają poprzez senaty, którym przewodniczą prezydenci sądów lub sędziowie będący przewodniczącymi. Senaty Sądów Finansowych orzekają w składzie trzech sędziów zawodowych oraz dwóch sędziów honorowych. Natomiast senaty Federalnego Trybunału Finansowego orzekają w składzie pięciu sędziów zawodowych.

Jeśli chodzi o właściwość rzeczową Sądów Finansowych, orzekają one w pierwszej instancji we wszelkich spornych sprawach finansowych, dla których przewidziana jest finansowa droga sądowa. Federalny Trybunał Finansowy w zakresie swojej właściwości rzeczowej jest instancją rewizyjną i orzeka w zakresie środków prawnych w odniesieniu do wyroków i innych orzeczeń Sądów Finansowych. Wyjątkowo orzeka on jednak także w pierwszej instancji m.in. w sprawach unieważniania aktów administracyjnych federalnego ministra finansów dotyczących wprowadzanych danin publicznych.

3. Jest rzeczą charakterystyczną, że trwałą podstawę prawną dla współczesnych regulacji w zakresie ochrony praw podatników stworzył art. 19 niemieckiej ustawy zasadniczej z dnia 23 maja 1949 r.<sup>4</sup>. Została w nim sformułowana zasada, że każdy, kogo prawa zostały naruszone przez władzę publiczną, uprawniony jest do wkroczenia na drogę prawną, a więc na drogę sądową. Jak podkreśla się w orzecznictwie, przepis powyższy stworzył systemowe rozwiązanie na korzyść indywidualnej ochrony prawnej, zawierając konstytucyjną gwarancję ochrony praw jednostki. Istotne jest przy tym, że przepis ten – jak wynika z orzecznictwa – gwarantuje nie tylko dostęp do sądu, lecz również rzeczywistą, efektywną ochronę praw jednostki<sup>5</sup>. Interesujące jest, że w oparciu o tę przytoczoną konstytucyjną zasadę ukształtowany został szczególnie rozbudowany system indywidualnej ochrony praw jednostek w sprawach wszelkich danin publicznych, w tym oczywiście, w pierwszym rzędzie – podatków. System ten obejmuje różne drogi prawne, którymi posłużyć się może podmiot podatkowy, uznający że nastąpiło naruszenie jego

<sup>4</sup> Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Bundesgesetzblatt 1949 I, S. 1.

<sup>5</sup> Por. Stałe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Bawarii (Bayerische Verfassungsgerichtshof) nr 166, 226 z 1994 r. i nr 298, 315 z 1997 r.

praw osobistych przez władze publiczne w sprawach podatkowych. Z uwagi na związane z poszczególnymi drogami prawnymi różne instytucje i stosowane w ich ramach szczególne instrumenty, wyraźnie rysuje się pięć możliwości w zakresie ewentualnego wyboru właściwej drogi prawnej dla danej sprawy podatkowej.

4. Pierwszą – w pewnym sensie naturalną – drogę prawną w zakresie dochodzenia naruszenia uzasadnionych interesów podmiotu podatkowego stanowi postępowanie administracyjne przed organami podatkowymi, zwane często zwyczajnym pozasądowym postępowaniem podatkowym. Jego celem jest sprawdzenie właściwego działania organów podatkowych. Jest ono konieczne zarówno z punktu widzenia ochrony praw podatnika, jak i interesu publicznego, z uwagi na to, że poszczególne przypadki decyzji podatkowych nie są często tak intensywnie sprawdzane w postępowaniu podatkowym, jak w postępowaniu sądowym. Powoduje to w rezultacie sytuację, że procent niewłaściwych decyzji organów podatkowych jest relatywnie niezwykle wysoki. Wystarczy wskazać, że – jak wynika z danych Federalnego Ministerstwa Finansów – spowodowały one m.in. w 2003 r. 3,5 miliona odwołań<sup>6</sup>. Z tego też powodu, ażeby wszystkie one nie trafiały ze skargami do sądów finansowych, powodując sparaliżowanie ich działalności, stworzono organom podatkowym możliwość ponownego przebadania kwestionowanych przez podatników decyzji w tzw. zwyczajnym pozasądowym postępowaniu podatkowym. Postępowanie powyższe zostało potraktowane w art. 347 i nast. Niemieckiej Ordynacji podatkowej jako *lex specialis* w stosunku do przepisów niemieckiej Ordynacji Sądu Finansowego (FGO). Jak podkreśla się w literaturze, postępowanie to ma z jednej strony charakter przedłużonego postępowania administracyjnego, a z drugiej – obligatoryjnie poprzedzając, zgodnie z art. 44–46 Ordynacji Sądów Finansowych – postępowanie sądowe stanowi, zgodnie z terminologią niemiecką, „postępowanie wstępne” (*Vorverfahren*). Wymaga podkreślenia, że postępowanie powyższe jako postępowanie administracyjne służy nie tylko indywidualnej ochronie praw podatnika, ale także innym celom. Należą do nich w szczególności: a) samokontrola administracji polega-

<sup>6</sup> K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Wyd. Dr Otto Schmidt, Kolonia 2005.

jąca na tym, że organ podatkowy bada sprawę w pełnym zakresie (art. 367 II 1 AO) i ma możliwość poprawienia poprzedniego stanu (§ 367 II 2 AO); b) odciążenie sądu finansowego w wyniku pełnienia przez postępowanie administracyjne funkcji swoistego „filtra”, który umożliwił m.in. w 2002 r. zredukowanie ogólnej liczby odwołań do zaledwie 2,3% skarg wnoszonych do sądów finansowych. Instrumentami stosowanymi w zakresie postępowania administracyjnego są adresowane do organów skarbowych odwołania i zażalenia.

Odwołania skierowane są przeciw decyzjom podatkowym oraz równoznacznym z nimi decyzjom, a także przeciw enumeratywnie określonym w § 348 Ordynacji podatkowej aktom administracyjnym. Odwołania dotyczą jednak głównie decyzji ustalających kwoty podatku lub wysokość podstawy opodatkowania. Jak podkreśla się w niemieckiej literaturze, decyzje te są wydawane w znacznych ilościach i dlatego zawierają liczne błędy. Dlatego też instytucja odwołań stwarza możliwość dla organu podatkowego, który wydał tego rodzaju decyzje, do ich zbadania i dokonania niezbędnych zmian.

Z kolei zażalenia stosowane są we wszystkich tych przypadkach, w których nie może być stosowane odwołanie. Jest rzeczą charakterystyczną, że zażalenia dotyczą z reguły tej sfery decyzji podatkowych, w zakresie których organ podatkowy może wykorzystywać w mniejszym lub większym stopniu przysługujący mu zakres uznaniowości.

Jest rzeczą znaną, że z pozasądowym postępowaniem podatkowym nie jest związany w zasadzie obowiązek pokrycia jego kosztów.

5. Dochodzenie przez podatników przysługujących im praw na drodze sądowej ma istotne znaczenie, tym bardziej, że może być realizowane na różnych drogach prawnych – zwyczajnych i nadzwyczajnych. Jest to związane z istnieniem różnych instytucji sądowych, jak i różnych instrumentów prawnych służących podatnikom do realizacji ich praw.

Jako podstawową sądową drogę prawną skierowaną przeciwko negatywnym działaniom władz publicznych traktuje się z reguły ogólne sądy administracyjne. Do rozstrzygnięć w sprawach podatkowych właściwe są jednak Sądy Finansowe, jako szczególnego rodzaju sądy administracyjne. Dlatego też ta droga prawna jest często określana jako „finansowa droga prawna”. Ogólne sądy administracyjne właściwe są

jedynie do rozstrzygania w sprawach podatków lokalnych. Podobnie w sprawach karno-skarbowych mają zastosowanie sądy karne, a w sprawach skierowanych przeciwko urzędnikom organów skarbowych za naruszenie ich obowiązków – sądy cywilne. Warto na marginesie dodać, że sprawy ubezpieczeń społecznych nie są bynajmniej objęte zakresem działania Sądów Finansowych, lecz należą do zakresu specjalnych sądów socjalnych<sup>7</sup>.

Dla jasności obrazu należy, w związku z poprzednimi wywodami stwierdzić, że zwyczajna sądowa droga prawna w sprawach podatkowych realizowana jest przez tzw. Wyższe Sądy Finansowe krajów związkowych, będące sądami pierwszej instancji. Jak poprzednio wspomniano, charakterystyczne jest przyjęcie w odniesieniu do sądownictwa w sprawach podatkowych zasady dwuinstancyjności w odróżnieniu od powszechnych sądów administracyjnych, w których występują trzy instancje. Sądy Finansowe pierwszej instancji są przewidziane w zasadzie dla poszczególnych krajów związkowych. Istnieje jednak możliwość utworzenia jednego, wspólnego sądu finansowego dla kilku krajów związkowych. Sądy Finansowe – jak wyżej wspomniano – orzekają z reguły poprzez senaty, które składają się z trzech sędziów zawodowych i dwóch sędziów honorowych, jednakże w pewnych nieskomplikowanych sprawach, określonych przez przepisy, mogą orzekać poszczególni sędziowie.

Podstawowym instrumentem ochrony praw podatników w krajowych sądach finansowych jest skarga. Istnieje szereg rodzajów skarg tworzących swoisty system skarg określonych przez przepisy Ordynacji sądów finansowych<sup>8</sup>.

Zgodnie z § 40 ust.1 Ordynacji, podstawowy rodzaj skargi może zawierać żądanie unieważnienia lub zmiany aktu administracyjnego naruszającego interes prawny wnoszącego skargę, jak również żądanie zasądzenia odrzucenia lub zaniechania stosowania aktu administracyj-

---

<sup>7</sup> Interesująca była inicjatywa ministra sprawiedliwości przedłożona Radzie Federacji w sprawie połączenia sądów administracyjnych, sądów socjalnych i sądów finansowych w jednolity „sąd wyższy”. Inicjatywa ta nie została jednak z różnych przyczyn – i słusznie – zaaprobowana.

<sup>8</sup> Ordynacja sądów finansowych (Finanzgerichtsordnung – FGO) z dnia 6 października 1965 r., BGBl I, s. 1477, z późn. zm.

nego. Przepisy Ordynacji przewidują także możliwość zgłoszenia skargi w celu ustalenia istnienia lub nieistnienia danego stosunku prawnego albo też jego unieważnienia.

W literaturze podkreśla się, że najczęściej stosowanymi skargami są właśnie skargi żądające unieważnienia aktu administracyjnego lub jego zmiany. Skargi wnoszone są do Sądu Finansowego w formie pisemnej, którą szczegółowo określają przepisy Ordynacji. Również w zakresie treści skarg obowiązują określone wymogi.

Sądy Finansowe rozstrzygają w sprawach skarg w formie wyroku lub tzw. decyzji wstępnej. Szczególne znaczenie mają wyroki. Są one sporządzane w formie pisemnej. Podpisują je wszyscy zawodowi sędziowie współdziałający w postępowaniu sądowym. Niezbędną treść wyroku określają przepisy Ordynacji Sądów Finansowych. Wymaga podkreślenia, że sądy są swoimi wyrokami związani. Nie mogą ich ani zmieniać, ani uchylać. Od tej zasady istnieją jednak pewne wyjątki.

6. Jako odrębną sądową drogę prawną dochodzenia naruszonych przez organy podatkowe praw podatników należy potraktować postępowanie przed sądem finansowym drugiej instancji, a mianowicie przed Federalnym Trybunałem Finansowym z siedzibą w Monachium. Jest to bowiem instytucja, w odniesieniu do której podatnicy posługują się w zakresie dochodzenia swych praw naruszonych przez władze publiczne szczególnymi instrumentami, tworzącymi – jak to się określa w doktrynie – odrębny system środków prawnych. System ten obejmuje rewizję i zażalenia.

Rewizja jest, ogólnie rzecz biorąc, skierowana głównie przeciwko wyrokom Sądów Finansowych krajów związkowych, wydawanym z reguły na wnoszone skargi. Jedynie, wyjątkowo, rewizje skierowane są również przeciwko decyzjom sądów pierwszej instancji.

Rewizja stanowiąca szczególny środek prawny może być wniesiona, jeżeli wartość przedmiotu sporu przekracza jeden tysiąc marek niemieckich, albo, jeżeli zostanie przez sąd finansowy dopuszczona.

Rewizja jest dopuszczalna w trzech sytuacjach:

1. gdy dana sprawa podatkowo-prawna ma podstawowe znaczenie;
2. gdy wyrok sądu finansowego różni się od stanowiska Federalnego Trybunału Finansowego;



3. gdy zaskarżona decyzja opiera się na istotnym błędzie popełnionym w postępowaniu podatkowym.

Należy podkreślić, że niedopuszczenie rewizji może być zakwestionowane na podstawie zażalenia złożonego w ciągu jednego miesiąca od daty doręczenia wyroku. Początkowo zażalenie było przedkładane Sądowi Finansowemu, którego decyzja ulegała zakwestionowaniu. Od 2001 roku zażalenie jest przedkładane bezpośrednio Federalnemu Trybunałowi Finansowemu. W przedkładanym na piśmie zażaleniu winna być przedstawiona zasadnicza waga danej sprawy, albo decyzja Federalnego Trybunału Finansowego, od której odbiega wyrok stanowiący przedmiot zażalenia, albo też zasadniczy błąd w zakończonym postępowaniu w danej sprawie.

Środek prawny, jakim jest rewizja służy wielu celom. Poza podstawowym celem rewizji, jakim jest – z punktu widzenia danej jednostki – zapewnienie indywidualnej ochrony praw przysługujących podatnikowi, celem o charakterze ogólnym jest zapewnienie właściwego rozwoju prawa podatkowego oraz jednolitego jego stosowania. Za cel dodatkowy rewizji – równie istotny – uznać należy możliwość sprawowania przez Federalny Trybunał Finansowy efektywnej kontroli nad Sądami Finansowymi.

Za środek prawny uznawane są przez niemieckiego ustawodawcę oraz doktrynę także wymienione wyżej zażalenia. W odróżnieniu od rewizji, znajdują one zastosowanie w odniesieniu do różnych sądowo-finansowych decyzji i postanowień. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że zażalenie wstrzymuje jednak – jak podkreśla się w niemieckiej doktrynie – prawną siłę wyroku. Interesujące jest to, że zażalenia z roku na rok nabierają coraz większego znaczenia. W porównaniu ze środkami prawnymi w formie rewizji, których wniesiono do Federalnego Trybunału Finansowego w 2004 r. 851, liczba wniesionych środków prawnych w formie zażaleń wyniosła aż 2001 zażaleń.

Rozstrzygnięcia końcowe Federalnego Trybunału Finansowego przyjmują w sprawach rewizji różne formy. Właściwy do ich podejmowania jest kompetentny w danej sprawie Senat. Ponieważ istnieje 11 Senatów, przydział określonych spraw poszczególnym Senatom następuje w formie rocznego planu podziału spraw, sporządzanego przez Prezydium Trybunału.

W zakresie stosowania form końcowych rozstrzygnięć Senat Federalnego Trybunału Finansowego ma następujące możliwości:<sup>9</sup>

- a) w przypadku niedopuszczalności rewizji odrzucenie jej, które następuje w formie postanowienia;
- b) w przypadku braku uzasadnienia rewizji Senat w składzie 5 sędziów zwraca rewizję w zależności od konkretnej sytuacji:
  - 1) na podstawie postanowienia podjętego jednomyślnie,
  - 2) w formie wyroku,
  - 3) w formie tymczasowej decyzji,
- c) w przypadku, gdy rewizja jest w całości lub częściowo uzasadniona Senat sam podejmuje decyzję.

Zwrócić należy uwagę na fakt, że decyzja w sprawie rewizji w zasadzie nie wymaga uzasadnienia ze strony Federalnego Trybunału Finansowego. Ponadto w przypadku, gdy dany senat ma zamiar różnić się w określonej kwestii prawnej od innego senatu lub Wielkiego Senatu, wówczas kompetentnym dla rozstrzygnięcia danej sprawy prawnej jest Wielki Senat.

7. Na szczególną uwagę zasługuje odrębna droga prawna w zakresie ochrony praw jednostki w sprawach podatkowych, jaka pojawiła się z chwilą utworzenia w 1951 roku Federalnego Sądu Konstytucyjnego na mocy ustawy z dnia 12 marca 1951 r., obowiązującej aktualnie w brzmieniu ustawy z dnia 11 sierpnia 1993 r.<sup>10</sup> Federalny Sąd Konstytucyjny cechuje jako trybunał stojący na czele judykatury Federacji samodzielność i niezależność wobec wszystkich pozostałych organów konstytucyjnych. Przysługują mu kompetencje w zakresie uchylania wszelkich sprzecznych z konstytucją orzeczeń innych sądów, a także kontrola przestrzegania zasad konstytucyjnych przez wszystkie władze państwowe w zakresie wszelkich form tworzonego przez nie prawa.

Instrument ochrony praw podmiotów podatkowych stanowi na tej drodze prawnej skarga konstytucyjna, przy pomocy której podmiot podatkowy może spowodować wszczęcie postępowania przed Federalnym Sądem Konstytucyjnym, jeżeli twierdzi, że władze publiczne

<sup>9</sup> Por. K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 1991, s. 999 i n.

<sup>10</sup> Bundesverfassungsgerichtsgesetz, BGBl. 1951 I. s. 243, BGBl. 1993 I s. 1477, z późn zm.

naruszyły jego prawa podstawowe. Skarga konstytucyjna jest nadzwyczajnym środkiem prawnym, którego zastosowanie uwarunkowane jest poprzednim wykorzystaniem innych środków prawnych pozostających do dyspozycji podmiotu uprawnionego, a także po wyczerpaniu przez niego – jeśli to było możliwe – normalnego toku instancji. Jest to zgodne z subsydiarnym charakterem skargi konstytucyjnej<sup>11</sup>.

8. Jako szczególnego rodzaju droga prawna, mająca na celu m.in. ochronę praw podmiotów podatkowych, traktowane jest w Niemczech postępowanie podatkowe przed Europejskim Trybunałem Sprawiedliwości. Wieńczy ono w pewien sposób postępowania prowadzone w ramach krajowych systemów ochrony praw podmiotów podatkowych, które jednak w wielu przypadkach tych podmiotów nie satysfakcjonują. Warto zauważyć, że, o ile orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości odgrywało początkowo znaczną rolę tylko w odniesieniu do podatków pośrednich, głównie podatku VAT, to obecnie przedmiotem jego zainteresowania stały się również podatki bezpośrednie, zwłaszcza podatki dochodowe. Wynika to w znacznej mierze stąd, że krajowe sądy niemieckie, w tym także Sądy Finansowe, traktują wspólnotowe prawo podatkowe jako część prawa podatkowego Niemiec, przyznając mu jednak pierwszeństwo w zakresie stosowania w razie kolizji z przepisami prawa krajowego. W przypadku naruszenia prawa wspólnotowego przez krajowego ustawodawcę lub organy finansowe, dotknięty tym podatek może wnieść skargę do krajowych sądów finansowych, które pełnią istotną funkcję w zakresie ochrony prawa wspólnotowego.

Żeby zapobiec różnej interpretacji prawa wspólnotowego przez krajowe sądy, w art. 234 Traktatu o Wspólnocie Europejskiej przewidziano dla Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości tzw. postępowanie prejudycjalne, którego zadaniem jest jednolita wykładnia prawa wspólnotowego. Ma to istotne znaczenie dla ochrony praw podatników, które to prawa mogą ulegać naruszeniu w wyniku niewłaściwej interpretacji przepisów wspólnotowych. W przypadku, gdy pytanie tego rodzaju podniesione zostanie przed sądem krajowym państwa członkowskiego, sąd ten może, jeżeli uzna decyzję w tej kwestii za niezbędną do wydania wyroku, zwrócić się do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z wnios-

<sup>11</sup> Por. I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Wyd. Prawo i praktyka gospodarcza, Warszawa 1999.

skiem o rozpatrzenie tego pytania. Zależy to jednak w dużej mierze od woli sądu. Wymaga w związku z tym podkreślenia, że w sytuacji, gdy sprawa toczy się przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu – jak to ma miejsce m.in. w sądach drugiej instancji – sąd ten obowiązany jest wnieść sprawę do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Jakkolwiek postępowanie tego rodzaju toczy się niejednokrotnie dwa lata, a nawet dłużej, ma to jednak – jak dowodzi praktyka – istotne znaczenie dla ochrony praw podatnika i rozstrzygnięcia sprawy na jego korzyść. Warto podkreślić, że do tego rozwiązania niektórzy przedstawiciele doktryny niemieckiej odnieśli się jednak krytycznie.

## Bibliografia

- Birk D., *Rechtsschutz in Steuersachen in den USA*, StuW 1991.  
Kruse H. W., *Lehrbuch des Steuerrechts*, t. I, Allgemeiner Teil, Wyd. C.H. Beck, 1991.  
Langereis Ch., *Belastingprocedures, Hoofddlijnen, van het procesrecht in belastingzaken*, Deventer 1981; *La Protection du Contribuable*, Wyd. Confédération fiscale européenne, 1989.  
Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 1999.  
Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Wyd. Dr Otto Schmidt, Kolonia 2005.

## SUMMARY

Violation of tax law regulations by public fiscal authorities usually harms the interests of taxpayers. Thus it is necessary to apply the specified taxpayers' rights protection system. A German taxpayers' rights protection system, which is being developed from 19th century, is interesting in this respect. This system presently includes different legal ways to protect the rights of taxpayers. Institutions related to them and legal instruments of taxpayers' protection are of the interest for the latter. There are both legal-administrative ways and more widely judicial ways in use.